

法政大学学術機関リポジトリ

HOSEI UNIVERSITY REPOSITORY

IASC・IASB の変遷の歴史と IAS・IFRS の特徴

著者	菊谷 正人
出版者	法政大学経営学会
雑誌名	経営志林
巻	47
号	4
ページ	17-31
発行年	2011-01
URL	http://hdl.handle.net/10114/8778

〔論 文〕

IASC・IASBの変遷の歴史とIAS・IFRSの特徴

菊 谷 正 人

I 開 題

会計基準の調和化 (harmonisation) とは、「会計実務の相違度 (degree of variation) に境界を設けることによってその共存性 (compatibility) を向上させるプロセス」(Nobes [1985] p.331) であり、秩序ある構成の中で種々の実務が混在するプロセスである (Samuels and Piper [1985] p.56)。したがって、調和化は論理的に衝突しない代替的な会計方法の同時発生的な存在を許す (Choi and Mueller [1984] p.470)。標準化 (standardisation) とは、「すべての状況に単一の基準またはルールが適用される」(Choi and Mueller [1984] p.470) プロセスであり、かなり厳格な狭い一組のルール (a more rigid and narrow set of rules) を課すことを意味する (Nobes [1985] p.331)。調和化の結果から生じる状態 (state) を「調和」(harmony)、標準化ないし統一化 (unification) から生じる状態を「統一」(uniformity) という。最近では、統一に近づく「収斂」(convergence) が現実化している。

2007年8月に、わが国の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan : 以下、ASBJ と略す) と国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : 以下、IASB と略す) との間で、IASB の前身である国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : 以下、IASC と略す) が作成した「国際会計基準」(以下、IAS という) および IASB 自体が作成・公表している「国際財務報告基準」(International Financial Reporting Standard : 以下、IFRS と略す) への日本基準の収斂を目指す「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」(「東京合意」と通称されてい

る) が締結された。「東京合意」は、わが国の会計基準が2011年6月末までに IAS・IFRS に収斂することを取り決めている。

これに応じて、IAS・IFRS 適用に向けたロードマップを盛り込んだ「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告)」が、金融庁の諮問機関である企業会計審議会から2009年6月に公表された。本意見書の見解では、2010年3月期の年度の財務諸表から IFRS (IAS を含む総称) の任意適用を認めることが適当であり、任意適用範囲として、上場企業であり、かつ、国際的な財務・事業活動を行っている企業の連結財務諸表 (およびその上場子会社等の連結財務諸表) を対象とする。IFRS の強制適用の判断の時期については2012年を目途にして、強制適用に当たっては判断時期から少なくとも3年間の準備期間が必要である (つまり、2012年に強制適用の時期を判断する場合には、2015年から強制適用されることになる)。

2010年3月には、IFRS 用 XBRL (拡張可能な事業報告言語) タクソノミ (2009年版) の日本語訳版が完成し、これを利用して日本電波工業株式会社が IFRS 任意適用第1号として2010年6月25日に有価証券報告書を提出した。9月期決算では、住友商事も IFRS 適用の財務諸表を作成している。

21世紀に入り、会計基準の国際的コンバージェンスあるいは IFRS のアドプション (全面導入) が現在進行中である現状下において、IASC・IASB の変遷の歴史を辿り、IAS・IFRS の特徴を解析することは、「日本における IFRS 導入の課題」、つまりわが国の会計基準における将来の方向性を検討する上で重要であると思われる。

II IASC・IASBの変遷の歴史

1. 国際的な会計基準の必要性

1966年に英国・米国・カナダの会計士団体が「会計士国際研究グループ」(Accountants' International Study Group)を設立し、大西洋・英語圏3カ国における会計処理の調和を図ろうとした。ただし、3カ国間に限定した国際機関では、会計問題の国際的調和を実現できないとの認識の下で、初代会長のベンソン卿(Sir H. Benson)は、1972年にシドニーで開催された国際会計士大会において、会計士の国際的な会計機関設立の必要性を各国代表に対して説得した。その努力の結果、オーストラリア、フランス、旧西ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、英国・アイルランドおよび米国の指導的な会計士団体⁽¹⁾の合意によって、1973年6月29日にIASCが設立された(染谷〔1977〕221-223頁、中島〔1981〕255-272頁、新井〔1982〕146頁、白鳥〔1984〕95頁)。IASCの目的は、下記のように定款第2条において規定されている。

- (a) 財務諸表の作成・報告に当たって準拠すべき会計基準を作成・公表し、かつ、これが国際的に承認され、遵守されることを促進する。
- (b) 財務諸表の作成・報告に関する規則、会計基準・手続の改善と調和に向けて広く活動する。

このように、IASCの主要目的は、国際的に承認可能かつ理解可能な財務諸表の作成・報告のために、国際的に調和・統一された「国際会計基準」(IAS)を作成・公表することである。国際的に理解可能な財務諸表を作成するために国際的に調和・統一された会計基準は、財務諸表の国際的比較可能性(international comparability of financial statements)にとって極めて重要である。会計基準の国際的調和化・統一化により、財務諸表の国際的比較可能性を増大させる必要性は、財務諸表の作成者・利用者・監査人から要望されていた。ノービス(Nobes〔1985〕pp. 332-333)は、その理由を次のように論及している。

- ① 株式購入予定外国企業の財務諸表を理解

する投資者・財務分析者に対して、異なる国の財務諸表が信頼可能かつ比較可能であるか、少なくともその差異の性質・程度について明らかにする必要がある。

- ② 国際的に活動する企業にとっても、全世界からの財務諸表が同じ基準に基づいて作成されるならば、連結財務諸表の作成は著しく簡単になり、会計スタッフの国際的移動も容易になる。在外子会社の業績評価のための内部情報の作成や将来の買収・合併のための外国企業の評価が容易になる。
- ③ 多国籍企業を顧客にしている国際的会計事務所は、会計実務が国際的に標準化されるならば、当該企業の財務諸表の連結および監査はかなり負担のかからないものとなる。しかも、スタッフの国際的移動も促進される。

財務諸表の国際的比較を可能にするために国際的に調和化・統一化された会計基準として、IASCは1975年1月に「国際会計基準第1号 会計方針の開示」(International Accounting Standard 1 Disclosure of Accounting Policies)を公表したのを皮切りに、IASBに改組される2001年4月までに41号のIASを公表している。

ちなみに、IAS1の原初基準「会計方針の開示」は、1974年11月にIASCの理事会(Board)で承認され、1975年1月に公表されている(IAS1(1975))。現行のIAS1は、1997年1月に「財務諸表の表示」(Presentation of Financial Statements)に改称・改訂されたが、その際に、1976年10月公表のIAS5「財務諸表に開示すべき情報」(Information to be Disclosed in Financial Statements)、1979年11月公表のIAS13「流動資産および流動負債の表示」(Presentation of Current Assets and Current Liabilities)を併合している。IAS2の原初基準「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」(Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System)は、1975年10月に公表されたが、1993年12月の改訂時に「棚卸資産」と改称・改訂されている。1976年6月に公表されたIAS3「連結財務諸表」(Consolidated Financial Statements)は、1989年4月に公表されたIAS27「連結財務諸表および子

会社に対する投資の会計」(Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries) および IAS28 「関連会社に対する投資の会計」(Accounting for Investments in Associates) に差し替えられた。1976年10月公表の IAS5 「減価償却会計」(Depreciation Accounting) は、1982年3月に公表された IAS16 「有形固定資産の会計」(Accounting for Property, Plant and Equipment) とともに、1993年12月に改訂・改称された IAS16 (1993年改訂) 「有形固定資産」(Property, Plant and Equipment) に吸収・合併されている。

このように、IAS 設定プロセスには、重要な会計テーマごとの個別基準化、いわゆる「ピース・ミール方式」による基準設定が採択され、改訂・廃棄・統合・差替えが繰り返されている。

さらに、IAS 設定プロセスには、公開草案(Exposure Draft: 以下 ED と略す)の公表とそのコメントの受理・検討や公聴会、諮問グループとの協議等に基づく「正規の手続」(due process procedure) が採用されている。IASC の理事会により重要な会計テーマが指定され、それを検討する起草委員会(Steering Committee) が当該テーマに関する「論点概要書」(Point Outline) を理事会に提出した後、理事会の審議・意見を参考にして「原則書」(Statement of Principles) が作成される。「原則書」は IASC のメンバー・諮問グループに送付され、これに対するコメントに基づいて起草委員会により「ED 草案」が作成され、理事会メンバーの3分の2の賛成により ED として承認・公開される。公開期間は原則として6ヶ月間であり、この期間にコメントの受理等による意見が聴取される。ED に寄せられた意見等に基づいて起草委員会により「IAS 草案」が作成され、理事会の4分の3の承認が得られれば、理事会および IASC メンバーから IAS として(翻訳)公表される(菊谷 [1994] 25頁)。

このように、IAS 設定プロセスの主要な特徴としては、(a)個別テーマ基準化による「ピース・ミール方式」と開かれた「正規の手続」が採用されていること、(b)起草委員会が「IAS 草案」を作成し、理事会が IAS を承認・公表して

いること、(c)既存の IAS は不断に再検討され、場合によっては廃棄・改訂・併合されることが挙げられる(菊谷 [2002a] 489頁)。

財務諸表の作成者・利用者の意見を取り入れるために、各種の国際機関(たとえば、証券取引所国際連盟、国際銀行協会、国際商業会議所)や会計基準設定主体が参加する「諮問グループ」は1981年10月に設定された。とりわけ、1987年に証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions and Similar Agencies: 以下、IOSCO と略す)⁽²⁾、1988年に米国の FASB、1990年に EC 委員会が参加したことによって、IASC の基準設定機能が強化されている。重要な会計問題について、諮問グループは IASC 理事会と合同審議を行ったり、IAS の設定作業に関与するようになった(徳永 [1993] 199~200頁)。

1988年11月に開催された IOSCO 総会において、米国 SEC 委員長が、多国間証券登録制度とその他の国際的ディスクロージャー制度の促進のために、IOSCO として IAS の改善のために IASC の活動を支援していく方針を明らかにした。この要請に応じて IASC は、既存 IAS の複数・代替的な会計方針による自由選択的な会計処理から統一的な(単一または限定された)会計処理を標榜する「公開草案第32号 財務諸表の比較可能性」(Exposure Draft 32 Comparability of Financial Statements: 以下、E32 と略す)を1989年1月1日に公表している。この E32を作成した起草委員会には、IOSCO から米国・カナダ・フランスの証券当局の代表が参加している(徳永 [1989] 43-44頁)。強制力をもつパブリック・セクターである IOSCO が IAS を検討・支持したことは、会計基準の国際的調和化・統一化にとってきわめて重大である(菊谷 [1994] 37頁)。

IOSCO は、多国間にまたがる有価証券売出し(multinational securities offerings) およびその他海外での持分・負債証券の発行(foreign issues of equity and debt securities)に際して相互承認可能な会計基準(mutually acceptable accounting standards)が必要になるために、IASC との協議により既存 IAS の選択可能な会計処理を大幅に

縮小し、統一的な会計基準を作成する IASC の活動を支持することになった。IOSCO にとっては、①財務諸表の国際的比較可能性を促進し、②各国の異なる現行基準による多国籍企業の準拠コストを低減し、③多国籍上場企業の財務諸表の相互承認を実現するために、国際資本市場における財務報告制度の改善が必要であった（白鳥〔1989〕35頁）。資本市場の国際化に伴い、国際的に調和・統一された会計処理基準に準拠した財務諸表の作成・公表が、財務諸表の作成者（多国籍企業等）・利用者（投資者・債権者等）・監査人（国際的監査法人）にとって望まれるようになってきたのである。

2. IASC による E32・E32趣旨書の公表とその影響

前述したように、1989年1月に IASC は、IOSCO の要請・協力の下に国際的に調和・統一した E32を公表している。当時公表済みの IAS1 から IAS29のうち、13号（IAS2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23, 25）の IAS が E32の検討対象となり、29事項の修正処理案が提示された。IAS の ED の公開期間は6ヶ月であったが、E32の重要性を鑑み、9ヶ月となっている

E32は、類似する取引・事象に対して単一の規定的処理（required treatment）を除き、他のすべての会計処理を除去したが、単一の規定的処理に絞れない場合には、優先的処理（preferred treatment）と代替的処理（alternative treatment）に分けている。ただし、代替的処理を選択した場合には、優先的処理を採用した場合に算定される純利益・株主持分の金額に調整・開示しなければならない（E32, paras.18, 21 and 22）

パブリック・セクターである IOSCO の支援のもとに作成された E32の公表は、各国に大きな衝撃を与えた。わが国では、IASC 事務局長・E32起草委員会委員長の来日を機に、1989年5月23日に国際会計・監査問題協議会が開催され、マスコミにおいても IAS という言葉が登場するようになり、次第に IAS に対する意識が高まってきた。わが国の経済界は、プライベート・セクターの IASC が作成・公表した IAS を完璧に度外視していたが、大蔵省加盟の IOSCO が関

与したため、E32に対するコメント・レターが経団連、日本証券アナリスト協会から提出されている。たとえば、経団連（〔1989〕42頁）は、「代替的処理を選択した場合に差異を開示するためには重複して優先的処理を行う必要が生じて企業の負担が過大となるので、優先的処理と代替的処理の区分を行うべきではない」との意見を表明している。

各国からのコメント・レターを検討するために、E32起草委員会が1990年1月に開催され、その結果をイシュー・ペーパーとして3月の理事会に提出した。理事会では、E32の特異性・重要性を斟酌して、さらには、その検討対象が多数に及び、基準化の説明理由が行われていないとの事由により、決議事項を「確定基準書」（IAS）ではなく「趣旨書」（Statement of Intent：以下、「E32趣旨書」という）の形で1990年7月に公表している（白鳥〔1990〕114頁）。E32提案の29検討・修正事項のうち、21事項が該当 IAS に盛り込まれたが、3事項（IAS2, 9, 23）は再修正・再公開されている。なお、5事項については、将来の IAS（たとえば、金融商品等）との整合性のために確定が保留となった。

「E32趣旨書」（para. 11）は、優先的処理を標準的処理（benchmark treatment）と名称変更するとともに、E32とは異なり、純利益・株主持分の金額について標準的処理と異なる代替的処理を採用した場合の影響額の開示を強制しないことにした。その後、「E32趣旨書」の実地の変更や意見表明を行うことができるように、改訂基準の ED が1992年に IASC 理事会から公表され、1993年11月に改訂基準として承認された。すなわち、1993年改訂 IAS2, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 22および23が新しく基準化された（IASC〔1993〕Foreword）。

IASC 理事会の要望によれば、改訂 IAS の規定的処理および標準的処理を当面は海外向け財務諸表に適用し、長期的には証券発行会社に準拠されるべきである。IASC 理事会は、次の二通りのどちらかを証券発行会社に求めている IOSCO の努力を支持することになった（「E32趣旨書」paras.19-20）。

(a) 国内の会計処理に基づく財務諸表ととも

に、IAS の規定的処理あるいは標準的処理に修正するための調整表 (reconciliation) を作成・提示する。

- (b) IAS の規定的処理あるいは標準的処理に準拠する。

つまり、IASC 理事会は、IAS の適用に際して、(a) 本国の会計基準と IAS の相違点の「差異調整表」を作成・提示する「特殊情報提供法」(special information) および (b) 本国の会計基準に基づく主財務諸表と IAS に基づく副財務諸表を作成する「主・副財務諸表作成法」(primary-secondary statements) (または単一の IAS 準拠財務諸表作成法) の選択適用を容認している。

3. IASC のコア・スタンダード

「E32趣旨書」により IAS は質的に改善され、多くの代替的会計処理が削除されたが、多国間にまたがる有価証券売出しに際して適用するためには、既存の IAS が網羅している項目では不十分であった。IOSCO は、1993年6月の第一作業部会において、クロスボーダーで資金調達を行う企業のための必要最低のコア・スタンダード (中核かつ包括的な会計基準) を選定し、既存 IAS に対する見直しを記述した書簡を第9代 IASC 議長 (1993年～1995年) の白鳥栄一氏に送付した。この書簡は、「白鳥レター」と呼ばれ、IOSCO の承認を得るために改訂が必須とされる項目が示されていた (川北＝橋本 [2010] 15頁)。コア・スタンダードの中には、金融商品・無形資産・一株当たり利益等に関する会計基準のように、既存の IAS に存在しなかった会計基準も含まれていた。

さらに、同年8月に IOSCO は、当該コア・スタンダードを完成した際には IAS を一括承認することを IASC に通知した。つまり、IOSCO 指定のコア・スタンダードが揃わない限り、個別の IAS を承認しないという IOSCO の態度が明らかとなった (ただし、IAS7「キャッシュ・フロー計算書」(Cash Flow Statement) は個別に承認されている)。これに対して、IASC の白鳥議長は同年12月に IOSCO に書簡を送付し、IOSCO の要求に応えるための見直し・改善作業に取り組んだ。

1995年7月には、包括的コア・スタンダードの見直し作業に関して IASC は、IOSCO との間で「IASC・IOSCO 協定」(IASC=IOSCO Agreement) を締結し、コア・スタンダードの作成に専念した。1998年12月に IAS39「金融商品—認識と測定」(Financial Instruments: Recognition and Measurement) が暫定基準として公表されたことによって、1995年7月に合意した IAS の包括的コア・スタンダードの主要部分は完成したと言える。

最終的には、IOSCO は2000年5月に、コア・スタンダードとして、IAS1「財務諸表の表示」、IAS2「棚卸資産」、IAS7「キャッシュ・フロー計算書」、IAS8「期間損益、重要な誤謬および会計方針の変更」、IAS10「後発事象」、IAS11「工事契約」、IAS12「法人所得税」、IAS14「セグメント別報告」、IAS16「有形固定資産」、IAS17「リース会計」、IAS18「収益」、IAS19「従業員給付」、IAS20「国庫補助金の会計および政府援助の開示」、IAS21「外国為替レート変動の影響」、IAS22「企業結合」、IAS23「借入費用」、IAS24「特別利害関係の開示」、IAS27「連結財務諸表および子会社に対する投資の会計」、IAS28「関連会社に対する投資の会計」、IAS29「超インフレ経済下の財務報告」、IAS31「ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告」、IAS32「金融商品—開示および表示」、IAS33「一株当たり利益」、IAS34「中間財務諸表」、IAS35「廃止事業」、IAS36「資産の減損」、IAS37「引当金、偶発負債および偶発資産」、IAS38「無形資産」および IAS39「金融商品—認識及び測定」を承認した。これは「IASC2000年基準」(The IASC 2000 standards) と呼ばれ、グローバル・スタンダードとして各国に導入され始めている。

4. IASB による会計基準の国際的収斂

1998年12月7日に、IASC の戦略作業部会がディスカッション・ペーパー『IASC の将来像』(*Shaping IASC for the Future*) を公表し、IASC の組織改革を検討していた。IASC の組織改革は、各国の会計基準設定主体と協力して、国という枠を超えて「国際的基準設定主体」を創設しようという考え方にに基づく改革である (橋本 [2001] 91

～92頁)。世界の会計専門職の共同作業・責任により、高品質で理解可能かつ強制力のある国際的な会計基準を開発するために、IASCは2001年4月にIASBとして改組・改称された。IASBの初代議長には、英国のASB初代議長であったツウィーディー卿(Sir D. Tweedie)が就任し、理事として日本から山田辰巳氏が選出されている⁽³⁾。

IFRSは、2001年にEUが域内の上場企業の連結財務諸表に対して2005年以降IFRSの強制適用を定めたのを契機にして、徐々にグローバル・スタンダードとしての地位を固めた(阿部〔2010〕84～85頁)。さらに、2002年9月18日には、米国のFASBとの間でIFRSと米国GAAPのコンバージェンスに向けた「覚書：ノーウォーク合意」(Memorandum of Understanding: The Norwalk Agreement—以下、「ノーウォーク合意」という)が締結され、米国も独自の会計基準への固執を捨て、むしろIFRS策定への影響力を強める方針を明らかにしている(橋本〔2010〕85頁)。

2005年からEU域内の上場企業に対してIFRSによる連結財務諸表の作成が義務づけられる「2005年問題」に対処するために、IASBは既存のIASを2003年12月に改訂し、2004年3月に改訂IASを公表している。

なお、2002年9月に締結した「ノーウォーク合意」に基づいて、IASBとFASBは企業結合会計・連結会計に関する共同プロジェクトを設置し、その成果を2005年6月30日にそれぞれ公表している。IASBとFASBは初めて共同草案(「IASB・FASB公開草案」と通称されている)として、「IFRS3企業結合に対する改訂案の公開草案」(Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS 3 Business Combinations: 以下「IFRS3改訂草案」という)および「公開草案 財務会計基準案 企業結合—FASB基準書第141号の差替え」(Exposure Draft: Proposed Statement of Financial Accounting Standards Business Combinations—a replacement of FASB Statements No.141)を共同提案した(菊谷〔2007〕27頁)。ただし、後述するように、最終的には異なる会計基準がそれぞれ公表されることになった。

米国のSECは、外国企業の米国上場に対して

米国GAAPとの「差異調整表」の作成を強制していたが、2007年11月にIFRSの適用を容認した。2010年2月には、2015年以降において米国企業に対してIFRSの強制適用を行うか否かを2011年に行うことを提案している(岩崎〔2010〕39頁)。このように、米国でも、近い将来においてIFRSの強制適用という「アドプション・アプロ

表1 IASBにより改訂・作成されたIAS・IFRS

号	タイトル
IAS1	財務諸表の表示
IAS2	棚卸資産
IAS7	キャッシュ・フロー計算書
IAS8	会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬
IAS10	後発事象
IAS11	工事契約
IAS12	法人所得税
IAS16	有形固定資産
IAS17	リース
IAS18	収益
IAS19	従業員給付
IAS20	国庫補助金の会計および政府援助の開示
IAS21	外国為替相場変動の影響
IAS23	借入費用
IAS24	関連当事者の開示
IAS26	退職給付制度の会計と報告
IAS27	連結財務諸表および個別財務諸表
IAS28	関連会社に対する投資
IAS29	超インフレ経済下における財務報告
IAS31	ジョイント・ベンチャーに対する持分
IAS32	金融商品：表示
IAS33	一株当たり利益
IAS34	中間財務報告
IAS36	資産の減損
IAS37	引当金、偶発債務および偶発資産
IAS38	無形資産
IAS39	金融商品：認識と測定
IAS40	投資不動産
IAS41	農業
IFRS1	国際財務報告基準の初年度採用
IFRS2	株式報酬
IFRS3	企業結合
IFRS4	保険契約
IFRS5	売却目的保有固定資産および廃止事業
IFRS6	鉱物資源の探査と評価
IFRS7	金融商品：開示
IFRS8	事業セグメント
IFRS9	金融商品

一チ」の採択が現実味を帯びている。米国がIFRSの強制適用に進もうとしている時に、わが国においても、IFRSの全面的導入または部分的導入、つまり完全IFRS (full IFRS) または日本版IFRS (local IFRS) に収斂していくことを余儀なくされてきたと言わざるを得ない。

ちなみに、IASBが2010年末までに独自に作成してきたIFRSとして、IFRS1「国際的財務報告基準の初年度採用」(First-time Adoption of International Financial Reporting Standards), IFRS2「株式報酬」(Share-based Payment), IFRS3「企業結合」(Business Combinations), IFRS4「保険契約」(Insurance Contracts), IFRS5「売却目的保有の固定資産および廃止事業」(Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations), IFRS6「鉱物資源の探査と評価」(Exploration for and Evaluation of Mineral Resources), IFRS7「金融商品：開示」(Financial Instruments: Disclosures), IFRS8「事業セグメント」(Operating Segments) および IFRS9「金融商品」(Financial Instruments) が公表されている。

したがって、IASCが作成し、IASBにより承継・改訂されたIASおよびIASB自体が作成したIFRSは、2010年12月末現在、表1に示すとおりである。

Ⅲ IAS・IFRS設定の特徴—企業結合会計基準を素材にして—

前節で解説したように、「ピース・ミール方式」と「正規の手続」の採用がIAS・IFRS設定プロセスの特徴であったが、本節では、IAS・IFRS設定手法の歴史的変容・特徴について「企業結合会計基準」を素材にして、「複数処理法容認期」、「複数処理法縮小期」および「単一処理法確立期」に分け、若干の考察を加える。

1. 複数処理法容認期

1981年9月に「公開草案第22号 企業結合の会計」(Exposure Draft 22 Accounting for Business Combinations: 以下、E22と略す) がIASCから公表され、企業結合の会計処理法として、パーチェス法 (purchase method)、持分プーリング法

(pooling of interests method) および新規事業体法 (new entity method) が提案されている (E22, paras.31 and 43, 武田 [1982] 382頁)。

パーチェス法は、通常の資産購入と同様に、独立企業間取引を前提とする公正価値 (fair value) で被取得企業 (acquired enterprise) を購買したように会計処理する方法である。したがって、被取得企業から受け入れた資産・負債は、当該資産・負債の買収により取得としたとみなされ、企業結合後の貸借対照表には公正価値で計上される。取得の原価 (cost of acquisition) と被取得企業の純資産の公正価値との差額は、「のれん」(goodwill) として計上される。被取得企業の取得前利益 (pre-acquisition profits) は、企業結合後には分配可能利益 (distributable profits) から除外される (菊谷 [2007] 17-18頁)。

持分プーリング法は、企業結合後の新持分を企業結合前の個別企業の持分に相応するように会計処理する方法である。したがって、企業結合当事者の資産・負債は、企業結合前の貸借対照表に計上されていた帳簿価額のままで引き継がれ、のれんは生じない。企業結合前の利益も引き継がれるので、取得前利益は企業結合後にも分配可能である。持分プーリング法の魅力の一つは、取得前利益を分配可能利益に算入できることである (菊谷 [2007] 18頁)。

新規事業体法とは、企業結合当事者の双方の資産・負債の帳簿価額を公正価値に再評価・合算するフレッシュ・スタート法 (fresh-start method) の一種 (のれんを計上しない公正価値プーリング法) であり、オランダに実務適用例があった (菊谷 [2007] 19頁)。

E22のコメント・レターを検討した結果、確定基準書として1983年11月に公表された「国際会計基準第22号 企業結合の会計」(International Accounting Standard 22 Accounting for Business Combinations: 以下、IAS22 (1983) という) においては、E22で提案されていた「新規事業体法」が削除されている。つまり、IAS22 (1983) は、原則として「パーチェス法」を採用し、「持分の結合」(uniting of interests) と判定された場合のみに「持分プーリング法」の適用を選択的に

認めた (IAS22 [1983] paras.36-38)。パーチェス法を適用した場合に生じる「正ののれん」(positive goodwill) には「規則的償却法」または「持分控除法」, 「負ののれん」(negative goodwill) には「規則的取崩法」または「剰余金設定法」が適用される⁽⁴⁾。「持分控除法」は、英国における会計実践の一つであった。

このように、複数国の指導的な会計士団体の合意によって設立された IASC が作成した IAS は、国際的に理解可能な財務諸表の作成・報告のための国際的な会計基準であることを理念としていたが、当時の IAS は各国の会計実践の寄せ集めに過ぎなかった。したがって、類似の取引・事象に複数の自由選択的な会計処理が基準化されている。この時代では、他の IAS においても、複数の会計処理法が容認されている。

2. 複数処理法縮小期

類似する取引・事象に単一の規定的処理を除き、他のすべての会計処理を廃棄しようとした E32 (para.166) の提案によれば、IASC 概念フレームワークにおける資産の定義・認識基準との整合性や国際的動向を鑑み、「正ののれん」の処理として英国で実践されていた「持分控除法」は廃棄されるべきである。単一の規定的処理として、資産計上後に有効期間 (5年, いかなる場合にも20年を超えてはならない) にわたり償却する「規則的償却法」が採択されている (E32, para.168)。

E32・「E32趣旨書」の提案を受けて、1993年12月に確定基準書として改称・改訂された「国際会計基準第22号 (1993年改訂) 企業結合」(International Accounting Standard 22 (revised 1993) Business Combinations : 以下、IAS22 (1993改訂) と略す) (paras.14-18 and 61) によれば、「持分の結合」に対する要件が厳密化され、それを前提にして「取得」にはパーチェス法、「持分の結合」には持分プーリング法が適用される。「正ののれん」については、IAS22 (1983) が償却期間を明示していなかったが、IAS22 (1993改訂) は、E32の提案どおりに有効期間を最長5年 (ただし、20年を超えてはならない) とした⁽⁵⁾。

IAS22 (1993改訂) が「正ののれん」の最長償却期間を原則として5年とした理由は、恣意的な限度に依る (IAS22 (1993改訂) para.45)。最長償却期間の制限が人為的な仮定に基づいているという批判が相次ぎ、1998年7月に改訂・公表された IAS22 (1998改訂) では、20年の有効期間が反証可能な推定であり、説得的な証拠がある場合には、20年を超える償却を認めた⁽⁶⁾。この場合には、「国際会計基準第36号 資産の減損」(International Accounting Standard 36 Impairment of Assets) に基づいて毎期末に回収可能価額 (recoverable amount) を見積計算しなければならない。すなわち、減損テストを行い、その理由を開示する必要がある (IAS22 (1998改訂) paras.44, 55-51 and 56-58)。IAS22 (1998改訂) は、「正ののれん」には規則的償却法 (最長償却期間20年) と減損テスト法 (20年の償却期間を超える場合) を併用した (菊谷 [2007] 20頁)。

この時代では、E32・「E32趣旨書」の提案により、類似する取引・事象に対して複数の会計処理法は縮小され始めている。他の IAS においても、財務諸表の比較可能性を促進するために、複数の自由選択的な会計処理は削除されている。

3. 単一処理法確立期

英国、米国、カナダとオーストラリア・ニュージーランドの会計基準設定主体および IASC から構成される「G4+1」は、1998年に『企業結合の会計処理方法に関する収斂達成のための勧告書』(*Recommendations for Achieving Convergence on the Methods of Accounting for Business Combinations* : 以下、「G4+1 勧告書」という) を公表し、持分プーリング法、パーチェス法、フレッシュ・スタート法を検討した。情報の有用性やコスト・ベネフィットを考慮した結果、最終的にはパーチェス法の採用が勧告されている (「G+1」 paras.54-55)。

米国の FASB は、「G4+1 勧告書」の内容を大幅に盛り込んだ「財務会計基準書第141号 企業結合」(Statement of Financial Accounting Standards No.141 Business Combinations; 以下、SFAS141と略す) を2001年6月に公表し、パー

チェス法強制適用アプローチ (purchase only approach) を採用した (SFAS141, para.15)。それと同時に、「財務会計基準書第142号 のれんおよびその他の無形資産」 (Statement of Financial Accounting Standards No.142 Goodwill and Other Intangible Assets : 以下, SFAS142と略す) も公表し、「正ののれん」には減損調査法を強制適用した (SFAS42, paras.18-20)。

2001年4月に改組されたIASBは、国際的コンバージェンスのスピードを速め、FASBと共同で高品質かつ互換性のある会計基準を開発するために2002年9月に取り交わした「ノーワーク合意」の締結後、2002年12月に「公開草案第3号 企業結合」 (Exposure Draft 3 Business Combinations : 以下 ED3と略す) を公表した。ED3 (paras.13 and 54) は、米国の SFAS141・SFAS142へのコンバージェンス・調整を図るかのように、企業会計処理法としてパーチェス法、正ののれんの会計処理法として減損テスト法の強制適用を提案している。

IASBは、ED3の提案どおりに、パーチェス法と減損テスト法を強制適用する「国際財務報告基準第3号 企業結合」 (International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations : 以下, IFRS3 (2004) と略す) を2004年3月に公表した (IFRS3 (2004) paras.4-5 and 54-55)。各国の会計基準設定主体と協力しながら、会計基準の国際的コンバージェンスを推進するために創設されたIASBは、IAS22 (1998) を廃棄し、米国の SFAS141・SFAS142と類似する IFRS3 (2004) を公表したのである。IFRS3 (2004) の大きな特徴は、①企業結合の会計処理として「パーチェス法」に一元化したこと、②正ののれんの会計処理に「減損テスト法」を強制したことである (菊谷〔2007〕27頁)。

「ノーワーク合意」に基づいて IASB と FASB が2005年6月に初めて共同公表した「IASB・FASB 公開草案」 (すなわち「IFRS3改訂草案」) は、徹底的に「経済的単一体説」 (economic unit concept) と合致する会計処理基準を提案した。たとえば、「のれん」の額を非支配持分 (non-controlling interest) に按分するために、取得企業が被取得企業の持分のすべてを取得しな

かった場合にも、非支配持分に相当する部分を含む部分を公正価値で「のれん」が認識されている (「IFRS3改訂草案」, para.58 (c))。すなわち、「全部のれん」 (full goodwill) に基づく会計処理が要求されている⁽⁷⁾。

しかしながら、「IASB・FASB 公開草案」は「全部のれん計上処理」を提案していたが、IASBとFASBはそれぞれ異なる結論を出した。すなわち、FASBは2007年12月に改訂SFAS141を公表し、「全部のれん計上処理」を採用したのに対し、IASBは2008年1月にIFRS3 (2008改訂) を公表し、のれんの会計処理として「全部のれん計上処理」と「買入のれん計上処理」の選択適用を採用した (IFRS3 (2008改訂) para.19)⁽⁸⁾。複数国の代表から構成されているIASBは、複数の意見が出されるため、一挙に「全部のれん計上処理」のみの採用には届かなかった。ここに、IASBの限界があるとも言える。

IV IAS・IFRSの特徴と課題—むすびに代えて—

1. IAS・IFRSの特徴

IAS・IFRSでは、国際的な資本市場における現在・将来の投資者・債権者等の意思決定にとって有用な情報を提供することを財務報告の基本目的とする「意思決定有用性アプローチ」の観点から、主として投資者にとって有用な公正価値 (市場価値、割引現在価値)・見積数値が大幅に導入・利用されている。たとえば、金融資産・有形固定資産・年金資産・投資不動産等の広範な資産項目にわたって公正価値による評価が容認されている (IFRS9, para.5.2.1., IAS16, para.31, IAS19, para.48, IAS40, para.33)。リース資産・退職給付債務等の計上額には、将来キャッシュ・フローの割引現在価値が用いられ (IAS17, para.20, IAS19, para.64), その割引率・割引期間は財務上の仮定による予測数値である。投資者の投資決定にとって有用である将来キャッシュ・フローを重視した会計処理が最優先されている。つまり、投資者保護偏重主義の会計処理が採用されていると言っても過言ではない。

投資者の意思決定目的である「将来キャッシュ・フローの予測」に適合する財務情報を提供

するために、「市場価値評価」(marking to market)を容認するなど、「資産・負債アプローチ」の考え方に立脚した会計処理が採用されているが、そのアプローチの帰結として、資産・負債の公正価値による再測定(remeasurement)が頻繁に行われることもIAS・IFRSの特徴の一つとなっている。したがって、期首・期末の純資産の変動として計上される「包括利益」(comprehensive income)が、経営者のコントロールできない外部的経済事象(不可抗力性・非反復性・付随性の経済的事象)から生じる損益を含む財務業績指標として重要視されている。

また、リース会計・連結会計のように、法的形式より経済的実態の判断を重視する「経済的実質優先主義」(substance over form)が採用されている。法的所有権を保有しなくても、リース物件により経済的利益を実質的に享受でき、使用に伴って生ずるコストを実質的に負担する場合には、リース資産として貸借対照表上に認識・測定できる(IAS17, para.7)。経済的企業集団を支配力基準により判定し、子会社を連結対象とすること(IAS27, paras.4 and 13~15)は、経済的実質優先主義に基づいている。

前述したように、IAS・IFRSの存立理由は財務諸表の国際的比較可能性の確保にあるが、そのためには、代替的会計処は極力排除され、単一的な会計処理に限定されている。たとえば、企業間比較可能性を担保するために、IFRS3では、企業結合の会計処理として「取得法」(パーチェス法)に一本化された。IAS2(para.9)では、「原価と正味実現可能価額の低価法」が強制適用されている。また、期間的比較可能性を担保するために、遡及的適用や遡及的修正再表示が基準化されている(IAS8, paras.19, 23 and 42)。ただし、複数の会計処理の選択適用として、有形固定資産・投資不動産の再測定基準である「原価モデル」と「再評価モデル」、資産に関する国庫補助金等収入の測定・表示方法である「繰延利益法」と「原価控除法」等が残されている(IAS16, para.29, IAS40, para.31, IAS20, para.24)。

一般に、日本基準・米国基準が詳細かつ具体的な会計規定を設ける「細則主義」(rule basis)

であるのに対し、IAS・IFRSは、原則的な規定を設け、基本的に例外規定を設けない「原則主義」(principle basis)に基づいている。たとえば、わが国のリース会計基準では、ファイナンス・リース取引の要件として90%以上の「現在価値基準」、75%以上の「経済的耐用年数基準」といった数値基準があり、さらに、「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転外ファイナンス・リース」に分けて異なる会計処理が要求されるが、IAS17にはそのような細かい規定はない。また、リース料総額が300万円以下である「少額のリース取引」に対して簡便処理(売買処理ではなく賃貸処理)を行うことができるが、IAS17はそのような特例を認めてない。

表2では、IASBにより改訂・作成されたIAS・IFRSの特徴が要約的に示されている。

表2 IAS・IFRSの特徴

事 項	特 徴
財 務 報 告 の 目 的	意思決定有用性アプローチ
財務情報の質的特性	有用性(関連性・忠実な表現、比較可能性・検証可能性・適時性・理解可能性)の重視
利 益 観	資産負債中心観(資産負債アプローチ)
資 産 ・ 負 債 評 価	公正価値(市場価値、現在割引価値等)の重視
事 実 認 定	経済的実質優先主義
再 測 定 基 準	混合測定モデル(原価・時価混合測定主義)
規 定 方 式	原則主義と単一的な会計処理の採用

2. IAS・IFRSの課題

前述したIAS・IFRSの特徴は、一転してIAS・IFRSの課題になることもあり得る。たとえば、活発な市場がない資産に対して公正価値を付す場合には、将来キャッシュ・フローを見積計算した割引現在価値に頼らざるを得ないが、見積数値が多いために財務報告数値として客観性・信頼性・検証可能性等に欠ける。さらに、監査人にとっても監査対応上の困難性に遭遇する。

IAS・IFRS は、投資者保護偏重主義の会計処理に陥ったために、所有目的が異なる資産（たとえば、利用目的の有形固定資産、販売・消費目的の棚卸資産）もすべて投資・投機目的の金融資産と同一視し、資産全体を金融資産化してしまっている。IAS・IFRS は、あまりに投資者本位に偏り、投資決定に資するための過度な将来志向的会計処理であると言わざるを得ない。

IAS・IFRS の基本的思考方式である「原則主義」の下では、個別的・具体的な会計問題について財務諸表の作成者の判断が大きく左右するので、専門的な能力や説明責任が問われることになる。その場合、IAS・IFRS はグローバル・スタンダードとして全世界の多国籍企業に採用されるかもしれないので、「多国の経済的実態を反映し、その変化を適時かつ適切に対応するための思考様式 (mode of thought)」(五十嵐 [2009] 364頁) が世界的レベルで共有されなければならないようになってきた。つまり、グローバル・スタンダードとして IAS・IFRS を適用するためには、世界的に共通した専門的判断の定着化・共有化が図られなければならない。これには、一定水準の知識と経験を蓄積するための時間とコスト、さらには、細則主義に慣れ親しんできた国（たとえば、日本）の場合には、自主的・自発的・柔軟的判断を養うための意識改革も必要である。財務諸表の監査人に対しては、財務諸表の国際的比較可能性・信頼性を保証するために、一層高度な専門知識と職業倫理が求められる。

前述したように、IASB と FASB は企業結合会計基準のコンバージェンスのために「IASB・FASB 公開草案」を共同発表した。二者間でも予想を上回る労力と時間を要した上に、確定基準書では異なる結論を出している。会計制度が未発達であるか新会計制度を拒絶する要素に乏しい発展途上国の場合には、外来の会計制度（たとえば、IAS・IFRS）はそのまま受け入れられ、定着し易いが、会計制度が一応発展段階に達した国（たとえば、米国・日本）の場合には、外来の会計制度をそのまま受け入れるには、すでに会計制度が成熟しており、基準設定のオートノミーを侵害する軋轢が生じる（稲垣＝菊谷

[1989] 1-2頁）。今後も引き続き、IAS・IFRS を改訂・策定していくためには、コンバージェンス作業は半永久的に続き、国際的に「不断の進化を遂げる基準」(五十嵐 [2009] 364頁) が要請されることになる。

米国では、従来の「米国基準国際化戦略」から IFRS 強制適用の「アドプション・アプローチ」に転換し、IFRS 策定に影響を及ぼす会計戦略に移行する予定である。21世紀に入り、会計基準の国際的コンバージェンス・IFRS のアドプションが現在進行中である現実に対して、日本の会計基準は如何に対処すべきであろうか。

かつて染谷恭次郎博士は、日本の会計制度史上、19世紀後半と20世紀中葉の2回の「会計革命」(accounting revolution) を経験したと解析されている。1873・4年に西洋式の複式簿記がシャンド (A.A. Shand) の『銀行簿記精法』、福沢諭吉の訳書『帳合之法』によって紹介・導入され、1890年には1861年普通ドイツ商法 (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch) を母法にして債権者保護を立法趣旨とする(旧)商法が制定された。大東亜戦争後には、米国の1933年証券法・1934年証券取引所法を母法とする証券取引法(現在、金融商品取引法)および公認会計士法が1948年に制定され、1949年には、米国の SHM 原則をモデルにして当期業績主義の損益計算重視に基づいた「企業会計原則」が公表されている (Someya [1996] pp.43-45)。このように、19世紀後半には複式簿記の導入・商法の制定等、他国社会の文化・価値システムを移入する「他者依存志向国際化」を経験し、20世紀中葉には独占禁止法・証券取引法・公認会計士法等、米国社会の文化・価値システムを強要する「覇権志向国際化」(アメリカナイゼーション) を甘受した。

1989年の E32や2000年の「E32趣旨書」の公表、1995年の「IASC・IOSCO 協定」や2002年の「ノーワーク合意」の締結、直接的には2007年の「東京合意」の締結は、日本の会計制度史上において第三の会計革命に当たると言えるかもしれない。21世紀に入り、会計基準の国際的コンバージェンス・IFRS のアドプションが現在進行中である第三会計革命期において、日本の

会計思考も主張できるような態勢を整えるべきである。とかくIAS・IFRSは英・米主導で策定されていると言われているが、歴史的に見て言語(会計を一種の企業言語とみなす)の伝播・普及は経済力の発展にほぼ比例しているの、IASの改訂・IFRSの設定に際しては、わが国の意見・主張も経済力に応じて反映させるべきであり、「相互依存志向国際化」あるいは「並存志向国際化」の観点からIFRSは構築・作成されるべきである(菊谷[2002b]166頁、菊谷[2003]37頁)。

その場合、IASBの場でわが国の会計思考を主張するためには、個人の能力には限界があるので、わが国の意見・主張を統一・調整した「概念フレームワーク」の構築が図られるべきである。現在、2004年7月にASBJから公表され、2006年12月に修正された『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』が日本版概念フレームワークとして存在するが、ASBJ内の討議資料であったために公開・論議されることはなかった。したがって、IASC概念フレームワークと類似する内容になったり、一部の論者の意見・学説が反映され過ぎ、投資者本位の概念フレームワークに陥ってしまった感は歪めない。多様な利害関係者に対して財務諸表作成・報告の概念的基礎・理論的枠組みあるいは共通の理解・判断を提供する「財務会計の概念的フレームワーク」の構築は、会計学会・実務界の総力を挙げて、オール・ジャパンで当たるべきである。

[注]

- (1) IASCは、1973年6月29日に下記のような指導的な専門職業的会計士団体の合意によって設立された(IAS1(1975))。IASCは、会計士団体から構成されているプライベート・セクターである。

オーストラリア:オーストラリア勅許会計士協会、オーストラリア会計士協会
 カナダ: カナダ勅許会計士協会
 フランス: フランス会計士協会
 旧西ドイツ: ドイツ経済監査士協会、経済監査士会議所
 日本: 日本公認会計士協会
 メキシコ: メキシコ公共会計士協会

オランダ: オランダ登録会計士協会

英国・アイルランド: イングランド・ウェールズ勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会、公認会計士協会、原価・管理会計士協会、公共体財務会計担当者勅許協会

米国: 米国公認会計士協会

日本公認会計士協会(JICPA)からは、1973年6月29日のIASC設立会議(Foundation Meeting of the IASC)に辰巳正三氏と川口順一氏が派遣されたが、5月19日にロンドンで開催された準備会議(preliminary meeting)には準備不足のために日本代表は出席できなかった(Kikuya[2001]p.351)。

- (2) IOSCOの前身は、米国・カナダが南米諸国の資本市場の育成のために証券監督当局・証券取引所を指導する目的として1974年に設立した「米州証券監督協会」(Inter-American Association of Securities Commissions)である。1983年5月に開催された第8回大会において、フランスの証券取引委員会(Commission des Opérations de Bourse)、ロンドンの国際証券取引所(International Stock Exchange of the United Kingdom and the Republic of Ireland Limited)が加盟したのを契機にして、ヨーロッパ・アジア諸国の証券監督当局・証券取引所の加盟が始まった。1986年7月の第11回の大会においてIOSCOと改称され、1988年11月の第13回大会においてわが国からは大蔵省証券局が加盟した。IOSCOは、パブリック・セクターとして公正かつ効率的な資本市場を維持するために、証券規制の国際的協調を図っている。1987年6月にIASCの諮問グループに参加し、7月に専門委員会の中に第一作業部会(多国間有価証券売出しの担当)および第二作業部会(会計・監査基準調和化の担当)を設置し、IASの検討を開始した(菊谷[1994]36-37頁)。
- (3) 英国では、1970年1月に会計基準設定主体として会計基準運営委員会(Accounting Standards Steering Committee: ASSC)が設立され、1976年2月に会計基準委員会(Accounting Standards Committee: ASC)と改組・改称された。AS(S)Cは、解散される1990年7月末までに25号の「基準会計実務書」(Statement of Standard Accounting Practice: SSAP)を作成した。1990年8月1日にASCから会計基準設定の任を引き渡された会計基準審議会(Accounting Standards Board: ASB)は、ASCが作成した22号のSSAPを承認・継承するとともに、独自に「財務報告基準」(Financial Reporting Standard: FRS)を作成している(菊谷[1994]202-209頁)。ASBの初代議長(1990年8月~2001年1月)には、ツウィーディー

卿が就任し、その後、IASB の初代議長に任命されている。IASB 初代議長（2001年4月～2011年6月）のツウィーディー卿の後任には、オランダ金融市場庁長官のフーガーホースト氏が2011年7月に第2代 IASB 議長として着任する予定である（川北＝橋本〔2010〕33頁）。

- (4) IAS22 (1983) (paras.40～42) の規定によれば、「正ののれん」および「負ののれん」の会計処理として、(a) 損益認識法 (recognition of income) または (b) 株主持分直接修正法 (immediate adjustment against shareholders' interests) の選択適用が容認されている。損益認識法のもとでは、正ののれんには「規則的償却法」、負ののれんには「規則的取崩法」または「負債計上・資産価値相殺法」が適用される。株主持分直接修正法では、正ののれんは「持分控除法」、負ののれんは「剰余金設定法」で処理される。
- (5) 米国の会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) が1970年8月に公表した APB 意見書第16号「企業結合」と APB 意見書第17号「無形資産」の規定に従えば、一定の条件を満たす場合に持分プーリング法を強制適用する「プーリング条件付適用アプローチ」(condition based pooling approach) が採択され、正ののれんの会計処理には40年以内の「規則的償却法」が採用されている (APBO16, para.8, APBO17, para.10)。IAS22 (1993改訂) の会計処理は、米国の APB 意見書と類似する内容となっている。
- (6) わが国の「企業結合に係る会計基準」は、2003年10月に企業会計審議会から公表されたが、取得にはパーチェス法、持分の結合には持分プーリング法を適用し、正ののれんには20年以内の「規則的償却法」を適用する IAS22 (1998年改訂) をモデルにして作成されている。
- (7) 「IFRS3 改訂草案」(paras.8～9) では、「パーチェス法」は「取得法」(acquisition method) と名称変更されている。なお、従来の「少数株主持分」(minority interest) は「非支配持分」(non-controlling interest) と呼ばれている。支配力基準を採用する場合には、親会社が必ずしも過半数の議決権を保有しているとは限らず、親会社以外の株主が過半数を占める可能性がある。すなわち、親会社（支配会社）以外の株主（従来の「少数株主」）は少数の株主に当たらないので、支配していない株主の持分、「非支配持分」という勘定科目・表示項目を使用の方が適切である（菊谷〔2010〕162頁）。
- (8) 2007年8月に締結した「東京合意」に基づいて、企業結合会計基準もコンバージェンスの対象となり、ASBJ は、企業会計審議会が2003年に公表した「企業結合に係る会計基準」を廃棄し、企業会計

基準第21号として「企業結合に関する会計基準」を2008年12月26日に公表した。企業会計基準第21号では、持分プーリング法が廃止され、パーチェス法に一元化された。ただし、IFRS3 (2008改訂) とは異なり、のれんの減損テスト法は導入されていない。

[参考文献]

- 阿部泰久〔2010〕「IFRS 導入が企業経営に与える影響」『経理研究』第53号。
- Accounting Principles Board〔1970〕APB Opinions No.16 Business Combinations. …………… APBO16
- Accounting Principles Board〔1970〕APB Opinions No.17 Intangible Assets. …………… APBO17
- 新井清光〔1982〕『国際会計研究』中央経済社。
- Choi, Frederick D.S. and Mueller, Gerhard G.〔1984〕*International Accounting*, Prentice-Hall.
- Financial Accounting Standards Board〔2001〕Statement of Financial Accounting Standards No.141 Business Combinations. …………… SFAS141
- Financial Accounting Standards Board〔2001〕Statement of Financial Accounting Standards No.142 Goodwill and Other Intangible Assets. …………… SFAS142
- G4 + 1〔1998〕*Recommendations for Achieving Convergence on the Methods of Accounting for Business Combinations*. …………… 「G4+1勧告書」
- 橋下尚〔2001〕「国際会計の新潮流－会計基準設定主体をめぐるグローバル社会の動向と我が国の対応－」『国際会計研究学会年報 2000年度版』。
- 橋下尚〔2010〕「IFRS 導入が我が国会計実務及び会計教育へ及ぼす影響」『経理研究』第53号。
- 五十嵐則夫〔2009〕『国際会計基準が変える企業経営』日本経済新聞社。
- 稲垣富士男＝菊谷正人〔1989〕『国際取引企業の会計』中央経済社。
- International Accounting Standards Board〔2002〕Exposure Draft 3 Business Combinations. …………… ED3
- International Accounting Standards Board〔2004〕International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations. …………… IFRS3 (2004)
- International Accounting Standards Board〔2005〕Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS3 Business Combinations. …………… 「IFRS3改訂草案」
- International Accounting Standards Board〔2008〕International Financial Reporting Standard 3 (revised 2008) Business Combinations. …………… IFRS3 (2008改訂)
- International Accounting Standards Board〔2008〕International Accounting Standard 16 (amended 2008) Property, Plant and Equipment. …………… IAS16

- International Accounting Standards Board [2008]
International Accounting Standard 20 (amended 2008)
Accounting for Government Grants and Disclosure of
Government Assistance. IAS20
- International Accounting Standards Board [2009]
International Financial Reporting Standard 9 Financial
Instruments. IFRS9
- International Accounting Standards Board [2009]
International Accounting Standard 8 (amended 2009)
Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates
and Errors. IAS8
- International Accounting Standards Board [2009]
International Accounting Standard 17 (amended 2009)
Leases. IAS17
- International Accounting Standards Board [2009]
International Accounting Standard 19 (amended 2009)
Employee Benefits. IAS19
- International Accounting Standards Board [2009]
International Accounting Standard 40 (amended 2009)
Investment Property. IAS40
- International Accounting Standards Board [2010] *The
Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*.
- International Accounting Standards Committee [1975]
International Accounting Standard 1 Disclosure of
Accounting Policies. IAS1 (1975)
- International Accounting Standards Committee [1981]
Exposure Draft 22 Accounting for Business
Combinations. E22
- International Accounting Standards Committee [1983]
International Accounting Standard 22 Accounting for
Business Combinations. IAS22 [1983]
- International Accounting Standards Committee [1989]
Exposure Draft 32 Comparability of Financial
Statements. E32
- International Accounting Standards Committee [1990]
Statement of Intent Comparability of Financial
Statements. 「E32趣旨書」
- International Accounting Standards Committee [1993]
Comparability of Financial Statements Revised International
Accounting Standards.
- International Accounting Standards Committee [1993]
International Accounting Standard 22 (revised 1993)
Business Combinations. IAS22 (1993改訂)
- International Accounting Standards Committee [1998]
International Accounting Standard 22 (revised 1998)
Business Combinations. IAS22 (1998改訂)
- 岩崎勇 [2010] 「国際財務報告基準 (IFRS) を巡る米
国の会計戦略」『税経通信』2010年9月号。
- 川北博＝橋本尚 [2010] 『ゼロからわかる国際財務
報告基準』税務経理協会。
- 経済団体連合会経理懇談会 [1989] 「国際会計基準
委員会に対するコメント」『経理情報』第569号。
- 企業会計基準委員会 [2006] 『討議資料 財務会計
の概念フレームワーク』。
- 企業会計基準委員会 [2007] 「企業会計基準第13号
リース取引に関する会計基準」。
- 企業会計基準委員会 [2008] 「企業会計基準第21号
企業結合に関する会計基準」。
- 企業会計審議会 [2003] 「企業結合に係る会計基準」。
- 企業会計審議会 [2009] 「我が国における国際会計基
準の取扱いに関する意見書 (中間報告)」。
- 菊谷正人 [1994] 『国際会計の研究』創成社。
- Kikuya, Masato [2001] “International harmonization of
Japanese accounting standards”, *Accounting, Business
& Financial History*, Vol.11 No.3.
- 菊谷正人 [2002a] 『多国籍企業会計論 (三訂版)』創
成社。
- 菊谷正人 [2002b] 『国際的会計概念フレームワーク
の構築—英国会計の概念フレームワークを中心と
して—』同文館出版。
- 菊谷正人 [2003] 『「企業会計原則」と概念フレーム
ワーク — 国際的調和化における『企業会計原
則』の将来—』『会計』第163巻第6号。
- 菊谷正人 [2007] 「企業結合会計基準の国際的収斂
— 国際財務報告基準第3号を中心に—」『経
営志林』第43巻第4号。
- 菊谷正人 [2010] 『「連結財務諸表に関する会計基準」
における勘定科目』日本簿記学会・簿記実務研究
部会『新会計基準における勘定科目の研究 最終
報告書』。
- 中島省吾 [1981] 「国際会計基準の委員会の創設と
その経緯」黒澤 清総編集・中島省吾責任編著
『体系近代会計学X 国際会計基準』中央経済社。
- Nobes, Christopher [1985] “Harmonization of Financial
Reporting”, in Christopher Nobes and Robert Parker
(eds.), *Comparative International Accounting Second
Edition*, Philip Allan/ St. Martin’s Press.
- Samuels, J.M. and Piper, A.G. [1985] *International
Accounting: A Survey*, Croom Helm.
- 白鳥栄一 [1984] 「国際会計委員会」染谷恭次郎編
著『国際会計論』東洋経済新報社。
- 白鳥栄一 [1989] 「国際会計基準の新しい展開」『経
理情報』第563号。
- 白鳥栄一 [1990] 「IAS32『財務諸表の比較可能性』
の確定」『企業会計』1990年9月号。
- 染谷恭次郎 [1982] 『国際会計—新しい企業会計の
領域—』中央経済社。
- Someya, Kyojiro [1996] *Japanese Accounting: A
Historical Approach*, Oxford University Press.
- 武田安弘 [1982] 『企業結合会計の研究』白桃書房。

徳永忠昭〔1989〕『財務諸表の比較可能性』の主旨
と概要』『企業会計』1989年8月号。

徳永忠昭〔1993〕「IASC における会計基準の設定」
新井清光編著『会計基準の設定主体—各国・国際
機関の現状—』中央経済社。